

VD_OMNI FI.2002.0017 vom 14. Oktober 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-10-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0017

FR: VD_OMNI FI.2002.0017 du 14 octobre 2002

IT: VD_OMNI FI.2002.0017 del 14 ottobre 2002

Regeste

c/ACI | N'est pas recevable la réclamation dirigée contre une taxation d'office qui se borne à dire qu'elle est arbitraire et qui contient au surplus une demande de délai pour la production des "pièces absolument nécessaires".

Erwägungen

E. 13

février 2002 comporte un prononcé d'irrecevabilité. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le recours ne comporte une motivation pertinente et partant recevable que dans la mesure où celle-ci s'en prend à ce dispositif d'irrecevabilité (v. à ce sujet StE 1985 B 96.11 no 1). Dans la mesure où le recours ne porterait que sur des aspects de fond (ainsi, s'il faisait valoir que la taxation d'office était manifestement inexacte), le pourvoi serait à cet égard irrecevable, faute de motivation pertinente. Dans le cas d'espèce, la décision attaquée conclut à l'irrecevabilité de la réclamation pour le motif que celle-ci n'était pas accompagnée des pièces qui avaient été précédemment réclamées aux contribuables et que ceux-ci n'avaient pas produites jusque-là. Le pourvoi doit dès lors porter sur ce thème-là; il n'est ainsi pas suffisant que les recourants fassent valoir à cette occasion le caractère manifestement inexact de la taxation d'office, cela en produisant avec le pourvoi, le 18 mars 2002 pour la première fois, les comptes de l'activité indépendante d'agent immobilier de l'intéressé pour les années 1991 à 1994. Or, le recours initial portait sur ce seul aspect-là; il est vrai qu'à la suite d'une interpellation du juge instructeur, les recourants ont complété leurs moyens à cet égard le 19 avril 2002, notamment en critiquant l'interprétation donnée par l'ACI à la récente jurisprudence du Tribunal fédéral s'agissant de la recevabilité des réclamations contre des taxations d'office (ATF 123 II 552 = RDAF 1998 II 455 = SJ 1998 I 234). Le pourvoi a ainsi - pour autant qu'il fût possible d'accorder un tel délai de grâce (voir à cet égard art. 140 al. 2, 2^{ème} phrase LIFD; la pratique cantonale va dans le même sens; au vu des considérations qui suivent, cette question peut demeurer indécise s'agissant de l'application de l'AIFD) - été dûment validé. 2. Les recourants ne critiquent pas véritablement que les conditions d'une taxation d'office étaient remplies le 1er avril 1997, date à laquelle la commission d'impôt d'Y. _____ a statué; à juste titre. a) Selon l'art. 97 de loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI); on se référera ci-après aux dispositions de la LI 1956, dans leur version en vigueur au moment de l'acte procédural examiné; v. également art. 92 de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 - ci-après: AIFD et 130 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - ci-après: LIFD), le contribuable qui, malgré sommation, ne remet pas sa déclaration en temps utile, ne comparait pas pour être entendu, ne donne pas suite à une demande de renseignements ou ne produit pas les justifications demandées, peut faire l'objet d'une taxation d'office. L'art.

85 LI précise encore que le contribuable doit déposer une déclaration complète et exacte sur la formule établie par le Département des finances; selon l'art. 88 al. 1 LI, les contribuables astreints à tenir des livres joignent à leur déclaration leurs bilans, comptes d'exploitation et comptes de pertes et profits ou en l'absence d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, un état de leurs actifs et passifs, de leurs recettes et dépenses ainsi que de leurs prélèvements et apports privés (par exemple sous la forme du questionnaire pour indépendants, dûment rempli). b) Dans le cas d'espèce, les recourants ont été invités expressément à produire notamment le questionnaire général pour indépendants, ainsi que les comptes de l'activité d'agent immobilier de l'intéressé, cela sans que ces derniers n'y donnent suite; les diverses sommations qui leur ont été adressées ensuite n'ont pas eu plus d'effet. Cela étant, les conditions pour une taxation d'office étaient très clairement remplies, cela pour chacune des deux périodes concernées. En d'autres termes, c'est à bon droit que l'ACI a placé le débat dans le cadre général des règles sur la taxation d'office. 3.

a) Selon l'art. 100 al. 2 LI, le contribuable qui n'a pas déposé de déclaration dans le délai de dix jours qui lui est imparti par la sommation est déchu du droit de réclamation. Cette restriction du droit de réclamation ne porte assurément pas sur le point de savoir si une taxation d'office est justifiée dans son principe, raison pour laquelle ce point a été examiné ci-dessus (consid. 2); en revanche, lorsqu'une taxation d'office apparaît justifiée dans son principe, cela pour défaut du dépôt d'une déclaration, se pose alors la question de l'application de cette règle. Cette disposition apparaît toutefois d'une constitutionnalité douteuse (v. dans ce sens JAB 1980, 380; v. également TA, arrêt du 18 décembre 1997, FI 94/0128). Elle est en effet d'une rigueur extrême, de sorte qu'elle doit à tout le moins être interprétée de manière restrictive. En d'autres termes, son application ne peut être retenue que dans l'hypothèse de l'absence de déclaration dans le délai de sommation, mais non dans celle d'une déclaration incomplète, comme en l'espèce. L'autorité de céans estime dès lors qu'il n'y a pas lieu de prononcer l'irrecevabilité de la réclamation pour ce motif. b) A teneur de l'art. 101 LI, la réclamation s'exerce par acte écrit et motivé, adressé à l'autorité de taxation dans un délai de trente jours (al. 1). Au surplus, le contribuable, qui a été taxé d'office, peut déposer une réclamation contre la taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte; la réclamation doit indiquer les moyens de preuve (al. 2). S'agissant de l'impôt fédéral direct, l'art. 92 al. 1 AIFD précisait que si la taxation d'office débouchait sur une majoration inférieure à 20% par rapport à la dernière taxation exécutoire du contribuable, le dépôt d'une réclamation ou d'un recours contre la nouvelle taxation était exclu. Cette restriction du droit de réclamation et de recours a été supprimée dans le nouveau droit; toutefois, l'art. 132 al. 3 LIFD précise que la réclamation dirigée contre une taxation d'office (contrairement à la solution qui prévaut s'agissant d'une taxation ordinaire) doit être motivée et indiquer, cas échéant, les moyens de preuves; s'agissant du fond, la réclamation doit être formée uniquement pour le motif que la taxation d'office est manifestement inexacte. aa) Compte tenu des divergences entre les solutions prévalant dans l'ancien, respectivement dans le nouveau droit (sur lesquels on reviendra encore ci-dessous), les parties ont abordé la problématique de l'application du droit dans le temps. A cet égard, il suffira ici de constater que le Tribunal fédéral a tranché cette question, en retenant que seules les règles de l'AIFD étaient susceptibles de s'appliquer aux périodes antérieures au 1er janvier 1995, celles de la LIFD s'appliquant en revanche aux périodes postérieures (Archives 67, 409). Dans le cas d'espèce, il convient donc d'appliquer l'art. 92 AIFD à la période 1993-1994 et l'art. 132 al. 3 LIFD à la période suivante. bb) En outre, le Tribunal fédéral a également retenu que l'existence d'une motivation accompagnée de l'indication des

moyens de preuve constituait une condition de recevabilité de la réclamation formée contre une taxation d'office (ATF 123 II 552 précité consid. 4c), cela dans le cadre de l'art. 132 al. 3 LIFD. cc) Par ailleurs, on pourrait croire que l'exigence de motivation précitée ne prévalait pas dans le régime antérieur de l'art. 92 al. 1 AIFD. Cela est toutefois inexact. Il convient en effet de garder à l'esprit la réglementation générale de l'art. 101 AIFD, laquelle valait aussi bien pour les taxations ordinaires que pour les taxations d'office. Selon celle-ci, le contribuable devait, dans sa réclamation, exposer clairement ses propositions de modification, ainsi que les faits à l'appui et les preuves; il devait y joindre les documents en sa possession, en original ou en copie légalisée (al. 1); en outre, une fin de non-recevoir était opposée aux réclamations d'ordre général et ne motivant pas les propositions qui y étaient faites. dd) Comme on vient de le rappeler plus haut, la réglementation de l'art. 101 LI correspond à celle découlant de l'AIFD; en d'autres mots, la réclamation (dans le régime de la LI 1956) devait toujours être motivée, qu'elle soit dirigée contre une taxation ordinaire ou une taxation d'office. b) Ainsi, il découle de chacun des trois régimes légaux ici applicables que l'existence d'une motivation constitue bien une condition de recevabilité de la réclamation du 1er mai 1997. Certes, la jurisprudence a souvent indiqué qu'il n'y avait pas lieu de fixer à cet égard des exigences trop élevées, notamment s'agissant de réclamations formées par des personnes non assistées (v. à cet égard Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, 2e éd., Bâle 1992, no 4 ss ad art. 101 AIFD; pour le droit vaudois, RDAF 1980, 348); cette souplesse, admissible dans le régime antérieur s'agissant de réclamations dirigées contre des taxations ordinaires, n'était en revanche pas applicable en présence de taxations d'office (v. à cet égard Archives 48, 196, où le Tribunal fédéral exigeait une motivation qualifiée; v. également Känzig/Behnisch, op. cit., no 7 ad art. 101 AIFD et les réf. citées). Les commentateurs considèrent que cette jurisprudence est toujours valable dans le cadre de l'art. 132 al. 3 LIFD (dans ce sens, Zweifel in Zweifel/Athanas, *Commentaire bâlois I/2b*, 2000, no 35 ad art. 132 LIFD). En revanche, pour cet auteur, la désignation des moyens de preuves ne serait pas une condition de recevabilité de la réclamation contre une taxation d'office dans le nouveau droit (ibidem, no 36; il se réfère à des arrêts rendus sous l'ancien droit, voire même à des précédents plus anciens). Toutefois, pour la Commission de recours du canton de Berne, la réclamation dirigée contre une taxation d'office ne peut être suffisamment motivée que par la production, simultanée au dépôt de la réclamation, d'une déclaration d'impôt complète (StE 1998 B 93.5 no 20). Le Tribunal fédéral, dans sa jurisprudence récente, ne va pas aussi loin; il est douteux, selon lui, que la remise avec la réclamation de la déclaration d'impôt, remplie, datée et signée, soit le seul procédé entrant en ligne de compte au titre de motivation et de moyen de preuve pour conduire à la recevabilité de la réclamation. Néanmoins, on doit inférer des arrêts rendus que l'indication des moyens de preuve constitue bien une condition formelle de recevabilité de la réclamation (ATF 123 II 552, consid. 4c, spéc. p. 557 s.; ATF du 4 avril 2001, 2A.453/2000, et du 22 octobre 2001, 2A. 277/2001). c) Dans le cas d'espèce, il convient d'analyser en détail la réclamation du 1er mai 1997 pour déterminer si elle comporte une motivation adéquate ou, au contraire, si cette dernière est insuffisante en regard des exigences posées par la jurisprudence s'agissant de réclamations dirigées contre des taxations d'office. La réclamation précitée comporte tout d'abord des conclusions tendant à ce que le revenu imposable soit fixé à 0 fr. pour les deux périodes en cause et pour chacun des impôts litigieux; les contribuables se réfèrent à cet égard à la déclaration déposée. Ils poursuivent en faisant valoir que la taxation contestée constituerait un " abus de droit manifeste" . Pour le surplus, le contribuable expliquait - ce qu'il avait déjà fait par le

passé - qu'il rencontrait des difficultés sur le plan professionnel, ce qui l'avait mis dans l'impossibilité de produire les documents requis; il poursuivait en demandant un délai raisonnable pour produire "les pièces absolument nécessaires". Ces quelques éléments, s'ils expliquent dans une certaine mesure - sans l'excuser - le retard de l'intéressé dans l'accomplissement de ses obligations fiscales, ne peuvent guère être considérés comme remplissant les exigences de motivation qualifiée qui découlent de la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral (Archives 48, 193; v. de manière générale Pierre Moor, Droit administratif II, 2e éd. Berne 2002, p. 672 ss); dans l'espèce précitée, la motivation présentée par le contribuable était très similaire, même si elle était plus ramassée, ce dernier annonçant également la production ultérieure de documents. En l'occurrence, les autorités fiscales avaient indiqué à plusieurs reprises au recourant que sa déclaration d'impôt et les annexes étaient insuffisants et ne pouvaient pas être tenus pour probants; seule la production d'éléments complémentaires était de nature à permettre une détermination appropriée des éléments imposables. Or, le contribuable, dans sa réclamation, se borne à se référer précisément à sa déclaration d'impôt pour revendiquer un revenu imposable de 0 et qualifier la taxation d'office d'arbitraire. Ce faisant, il ne fait précisément valoir aucune motivation pertinente, susceptible de conduire à une réfutation des éléments imposables retenus. Il ne s'agit donc pas d'une motivation suffisante, mais uniquement d'un renouvellement de la position de refus de collaborer déjà manifestée précédemment (les autorités intimées ont accusé réception de la réclamation en relevant à juste titre que celle-ci n'apportait aucun élément nouveau). Dans le cas d'espèce, force est ainsi de retenir que l'argumentation du recourant, faute d'être pertinente, doit être considérée comme insuffisante au regard des exigences posées en matière de réclamation contre une taxation d'office. Il résulte des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que l'ACI a déclaré irrecevable la réclamation, en tant qu'elle concernait les taxations d'office faute de motivation suffisante. Ce premier constat doit toutefois être confronté encore à la jurisprudence, plus spécialement aux arrêts les plus récents du Tribunal fédéral, cela sur certains points particuliers (v. ci-après d/bb). d) aa) On ajoutera que l'indication de la voie de la réclamation, telle qu'elle figure sur les décisions du 1er avril 1997, était parfaitement conforme aux dispositions légales applicables (reproduites d'ailleurs au dos de celles-ci). La formule utilisée rappelait en effet expressément la nécessité d'une motivation et celle d'indiquer les moyens de preuve. Telle qu'elle a été formulée, l'indication de la voie de la réclamation apparaît comme adéquate et suffisante tant pour l'ancien droit de l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal. La jurisprudence rendue sur la base du droit fédéral conférait à cet égard un caractère strictement péremptoire au délai de réclamation, en ce sens que l'autorité saisie d'une réclamation non motivée (même contre une taxation ordinaire), ne pouvait pas accorder au contribuable un délai de grâce pour corriger son acte en l'absence de toute motivation (Archives 58, 288; Känzig/Behnisch, op. cit., no 20 ad art. 99 AIFD; la doctrine distingue en cette matière les délais péremptoires - typiquement le délai de recours -, les délais conditionnellement péremptoires - un délai de grâce est accordé à l'intéressé pour réparer le vice; à défaut de correction, l'acte est déclaré irrecevable; v. à titre d'exemple le cas du défaut de signature: art. 30 al. 2 OJ - et les délais d'ordre: Moor, op. cit., p. 267 s.); on ne saurait être moins rigoureux dans le cadre d'une taxation d'office. On signalera il est vrai que la solution du droit cantonal est plus souple s'agissant de l'exigence d'une motivation dans le cadre d'une réclamation dirigée contre une taxation ordinaire; en revanche, tel n'est pas le cas lorsque la réclamation a pour objet une taxation d'office. bb) La jurisprudence du Tribunal fédéral, rendue à propos du nouveau droit de l'impôt fédéral

direct, paraît cependant suivre une voie différente. L'ATF 123 II précité semble en effet exiger que l'indication de la voie de la réclamation contre une taxation d'office précise qu'une réclamation non motivée est irrecevable; à défaut de cette adjonction, la sanction de l'irrecevabilité ne pourrait pas être retenue. On observera cependant que cet arrêt (consid. 4e), avait trait à une situation différente; en effet, l'exigence de motivation n'avait pas été formulée, pour la raison sans doute que la décision attaquée comportait plutôt la formule usuelle, concernant les taxations ordinaires, pour lesquelles la réclamation - dans le nouveau droit - n'a pas à être motivée. Un arrêt ultérieur non publié du 4 avril 2001, consid. 4) retient pour sa part expressément l'exigence évoquée ci-dessus, sans s'attarder toutefois sur la justification de cette solution. Ce même jugement écarte par ailleurs expressément la possibilité d'accorder un délai de grâce au contribuable qui déposerait, à l'encontre d'une taxation d'office, une réclamation qui ne remplirait pas toutes les exigences découlant de l'art. 132 al. 3 LIFD (la solution prévue par l'art. 140 al. 2 LIFD, prévue au stade du recours, est ainsi expressément écartée; consid. 3c). En d'autres termes, le Tribunal fédéral admettrait, à teneur de cette jurisprudence, l'indication de la voie de la réclamation telle qu'elle figure dans les formulaires de taxation d'office émanant des autorités vaudoises pour autant que celle-ci soit complétée par la mention " sous peine d'irrecevabilité ". On relève néanmoins à ce stade un paradoxe; en effet, les seuls cas dans lesquels le Tribunal fédéral a confirmé de telles décisions d'irrecevabilité sont ceux dans lesquels l'autorité de réclamation, avant de statuer, avait accordé au contribuable un délai de grâce pour compléter sa motivation ou ses moyens de preuve (ainsi ATF 123 II précité et ATF non publié du 22 octobre 2001; quand bien même le troisième ATF, cité plus haut, considère qu'il n'y a pas lieu d'octroyer un délai de grâce en présence d'une réclamation affectée d'un tel vice). Au demeurant, la justification du régime retenu par le Tribunal fédéral n'apparaît pas d'emblée. On pourrait tout d'abord tenter d'y voir un remède au manque de clarté de l'art. 132 al. 3 LIFD. Le contribuable qui se voit notifier une taxation d'office comportant une indication de la voie de la réclamation conforme à cette disposition ne sera peut-être pas en mesure de comprendre d'emblée ce qui est exigé de lui, notamment s'agissant des moyens de preuve. On admet généralement que ce dernier doit, pour que sa réclamation soit recevable, rattraper les obligations qu'il avait négligées jusque-là; les moyens de preuves visés ici seraient dès lors, selon les cas, la déclaration d'impôt, les comptes définitifs, le questionnaire pour indépendants, soit les documents non produits durant la procédure de taxation. Cependant, le contribuable non assisté ne peut guère saisir d'emblée que telle est l'exigence qui se cache derrière la formule de l'art. 132 al. 3 LIFD s'agissant des moyens de preuve. Il reste que le remède suggéré par le Tribunal fédéral ne résout en rien cette difficulté (il faudrait plutôt songer sur ce point à un mécanisme du type délai de grâce, pourtant exclu expressément). On pourrait aussi considérer que la précision évoquée ici a pour fonction d'écarter le régime de l'art. 140 al. 2, 2^{ème} phrase LIFD, lequel instaure expressément un délai de grâce pour compléter un recours incomplet. Cependant, le contribuable non assisté ignore généralement la règle de l'art. 140 al. 2, 2^{ème} phrase, de sorte qu'il paraît superflu de l'informer que cette règle n'est pas applicable par analogie dans le cas d'une réclamation dirigée contre une taxation d'office. Enfin, la solution de l'arrêt du 4 avril 2001 a pour effet de brouiller la distinction usuelle entre les délais légaux et ceux fixés par l'autorité ou le juge, seuls les seconds étant prolongeables (art. 119 LIFD). On retrouve cette distinction à l'art. 22 de la loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (ci-après PA); dans ce dernier texte, elle a une portée supplémentaire en ce qui concerne l'information que l'autorité doit donner au sujet des conséquences du délai en question.

Ainsi, l'indication des voies de droit (régies par un délai légal) signale le moyen de droit ordinaire qui est ouvert, l'autorité à laquelle il doit être adressé et le délai pour l'utiliser (art. 35 al. 2 PA; v. au surplus art. 116 al. 1 LIFD); s'agissant des délais fixés par l'autorité, celle-ci doit signaler en même temps les conséquences de l'inobservation du délai, seules ces dernières pouvant entrer en ligne de compte dans cette dernière hypothèse (art. 23 PA). Or, l'arrêt du Tribunal fédéral du 4 avril 2001 traite le délai légal de réclamation contre la taxation d'office de la même manière qu'un délai fixé par l'autorité; si la conséquence de l'irrecevabilité n'a pas été annoncée dans l'indication des voies de droit, elle ne saurait entrer en considération. Pourtant, une extension générale du devoir de l'autorité d'informer d'office les administrés sur la portée des délais légaux, notamment ceux régissant les voies de droit, n'est nullement prévue par les textes et ne se justifie guère; ainsi, il n'est à l'évidence pas nécessaire de préciser que le délai de réclamation ou de recours n'est pas prolongeable, ni que le recours de droit administratif non motivé n'est pas recevable. Il n'en va pas différemment dans le cas particulier du délai de réclamation contre une taxation d'office, à tout le moins s'agissant de l'exigence d'une motivation qualifiée de la contestation. Ainsi et en définitive, le Tribunal administratif estime ne pas pouvoir se rallier sans réserve à la solution retenue dans l'arrêt non publié du 4 avril 2001; il n'estime en effet pas indispensable que la mention de la voie de la réclamation contre une taxation d'office, après avoir répété les exigences découlant de l'art. 132 al. 3 LIFD, comporte en outre la précision " sous peine d'irrecevabilité ". cc) Dans le cas d'espèce, la décision de taxation d'office se bornait à signaler que la réclamation devait être motivée et indiquer les moyens de preuve; l'ACI, à réception de la réclamation du recourant du 1er mai 1997, a adressé aux contribuables principalement une proposition de règlement en date du 5 juin 1997, en lui rappelant qu'ils n'avaient pas produit les moyens de preuves qui leur avaient été demandés à plusieurs reprises; elle concluait en relevant que ceux-ci n'apportaient aucun élément nouveau, susceptibles de modifier la taxation. Ces derniers se voyaient impartir un délai de vingt jours pour se déterminer; dans une lettre du 25 juin, ils se sont pourtant bornés à maintenir leur réclamation. Force est ainsi de relever que l'ACI, si elle a fixé, à réception de la réclamation, un délai aux intéressés, n'a pas rappelé les documents qu'ils devaient produire (soit notamment le questionnaire 1993-1994 et 1995-1996 pour indépendants du recourant et les comptes définitifs de Z. _____ SA), ni mentionné la menace d'irrecevabilité en l'absence de motivation ou de production de pièces. Sous cet aspect, l'autorité intimée n'a pas respecté l'intégralité des exigences découlant de l'arrêt du 4 avril. Il reste que les contribuables n'ont présenté aucune argumentation correspondant à la motivation qualifiée exigée dans le cadre d'une réclamation contre une taxation d'office; dans un tel contexte, il est en effet clairement insuffisant d'affirmer, comme l'a fait le contribuable en se référant à la déclaration d'impôts (incomplète) qu'il a déposée, que la taxation d'office constituait un abus de droit et qu'elle était disproportionnée et arbitraire (réclamation du 1er mai 1997; dans ce sens, Moor, op. cit., p. 672), cela sans joindre aucun document, mais en demandant un nouveau délai pour produire les éléments principaux. Il faut en effet considérer que le recourant connaissait par la force des choses le contenu de sa déclaration d'impôt et de ses annexes, ainsi que le caractère lacunaire de ces documents, puisque l'autorité fiscale avait attiré son attention à plusieurs reprises sur ce point; de surcroît cette dernière l'avait menacé d'une taxation d'office s'il ne régularisait pas sa situation en produisant les pièces manquantes. Dans un tel cas, il ne pouvait pas échapper à l'intéressé, à réception de la taxation d'office, que la motivation d'une réclamation contre cette dernière devrait traiter les éléments manquants. Or, il s'est contenté au contraire de se

référer à sa déclaration, sans fournir aucun élément nouveau (comme l'a rappelé l'autorité fiscale), de sorte qu'il a – en lieu et place d'une motivation qualifiée – confirmé pour l'essentiel son attitude de refus de collaboration avec le fisc. On notera également que ce refus est d'autant plus patent que le recourant – à moins que les documents qu'il a produits durant la procédure de recours ne soient antidatés – était en mesure, le 1^{er} mai 1997, de produire les comptes sommaires de son activité indépendante, ainsi que les comptes définitifs de Z. _____ SA, à tout le moins ceux des années 1991 et 1992. On ne saurait donc voir dans son acte du 1^{er} mai 1997 une réclamation comportant la motivation qualifiée, exigée en matière de taxation d'office. dd) En définitive, que l'on se place dans le contexte de l'ancien (ASA 48, 193) ou dans celui du nouveau droit, la réclamation du 1^{er} mai 1997 doit être considérée comme non motivée, ce qui conduit dans les deux cas à son irrecevabilité; point n'est donc besoin de s'attarder ici sur la conséquence du non-respect des exigences relatives aux moyens de preuve, la portée de ces dernières étant moins claire. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée sur ce premier volet. ee) Dans le souci d'être complet, on relèvera encore que l'autorité de céans n'est pas liée par les arguments des parties, notamment par la nouvelle position adoptée par l'ACI durant la procédure de recours, selon laquelle la réclamation devrait en définitive être considérée comme recevable, mais rejetée sur le fond. A cet égard, on observera d'ailleurs que le rejet de la réclamation sur le fond pourrait sans doute se justifier en l'état du dossier. Dans une procédure relevant du domaine de la taxation d'office, la charge de la preuve incombe en principe au contribuable; or, la documentation qu'il a produite n'emporte pas d'emblée la conviction, ce d'autant qu'elle est loin d'être complète. Cependant, demeurerait la question de savoir si l'autorité saisie d'une réclamation contre une taxation d'office (respectivement le tribunal saisi d'un recours en cette matière) peut statuer sans procéder à aucune mesure d'instruction, soit sans même attirer l'attention du contribuable sur le fait que les éléments de preuve qu'il a présentés sont insuffisants. Compte tenu des considérations qui précèdent, débouchant sur la confirmation de l'irrecevabilité de la réclamation, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant ces questions. 4. On se souvient au surplus que les taxations attaquées (impôt cantonal et communal) comportaient le prononcé d'une amende. Or, en l'occurrence, le contribuable n'a pas, loin s'en faut, adopté un comportement exempt de critique, quant à son degré de collaboration avec l'autorité fiscale; en particulier, force est de constater qu'il n'a produit des comptes de son activité indépendante qu'avec le dépôt de son recours, soit le 18 mars 2002, correspondant aux périodes de calcul 1991 à 1994. Force est dès lors de retenir que l'état de fait visé à l'art. 130 al. 1 LI est réalisé, le manquement étant de surcroît imputable à tout le moins à une négligence de l'intéressé. Quant à la quotité des amendes, elle apparaît également justifiée (à titre de comparaison, v. ATF du

E. 15

novembre 1991, 2A.182/1990, NStP 1992, 65, qui confirme une amende de 1'040 fr. contre l'exploitant d'un bureau d'architecte qui avait lui aussi déposé une déclaration d'impôt - pour la période 1983-1984 - accompagnée de comptes provisoires). 5. Le recours doit dès lors être rejeté, les décisions attaquées étant intégralement confirmées. Les frais de la cause seront dès lors mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, ceux-ci n'ayant au surplus pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA; v. également art. 111 AIFD et 144 LIFD).